

科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成 24 年 5 月 14 日現在

機関番号：34504

研究種目：若手研究（B）

研究期間：2010～2011

課題番号：22730375

研究課題名（和文） 会計基準のコンバージェンスにおける基準開発の作用因・要点の解明

研究課題名（英文） The Finding of Factors that Operate on Accounting Standards Development in their Convergence

研究代表者

中島 稔哲（NAKAJIMA TOSHIAKI）

関西学院大学・経営戦略研究科・准教授

研究者番号：40313499

研究成果の概要（和文）：国際会計基準審議会が進めている単一の高品質な会計基準の開発においては、企業の意図を捨象して、取引の経済的現象面だけに焦点を当てる方向性が確認されるとともに、その経済的現象に関する具体的な会計基準の開発が、概念フレームワークとの演繹的な関係に加えて、個々の会計基準間の整合性という観点も取り入れられたマトリックス構造の様相を呈している。さらに、そこでは、演繹性と整合性の比重の置き方に揺らぎが見出される。

研究成果の概要（英文）：In the process that International Accounting Standards Board will have been developing a single set of high quality International Financial Reporting Standards, it is confirmed that the Board focuses on economic phenomena rather than management's intents of transactions. Further, it is founded that the developments of the Standards for that economic phenomena are deductively involved with the conceptual framework, and also that in the developments a consistency between the Standards is taken on consideration. That is, the Standards are developed in the matrix structure of deduction and consistency, and the relative weight between deduction and consistency in the Standards developments is variable.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2010年度	700,000	210,000	910,000
2011年度	500,000	150,000	650,000
年度			
年度			
年度			
総計	1,200,000	360,000	1,560,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：国際財務報告基準，概念フレームワーク，忠実な表現，原則主義，事業モデル

1. 研究開始当初の背景

本研究は、会計基準のコンバージェンスをめぐる次の5つの事柄を背景としていた。

(1) 国際会計基準審議会が開発する国際財務報告基準は、鍵となる原則を明確にし、細

かい規定を設けず、さらに原則に反する例外を極力設けないという考え方で設定される、いわゆる原則主義による会計基準であり、これに対して、米国会計基準はパーセンテージ・ルールや例外規定を有す、いわゆる細則

主義による会計基準であるといった、二項対立的な類型化がなされることがある。

(2) 国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会が2008年3月に公表した共同プロジェクトの公開草案「Exposure Draft of an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting」においては、情報の質的特徴の1つである「信頼性」が「表現の忠実性」に置き換えられ、これにより、認識対象と会計数値との関係に変化が生じる可能性がある。

(3) 国際会計基準審議会が2009年6月に公表した公開草案「Financial Instruments: Classification and Measurement」においては、会計基準の複雑性の低減という観点から、金融商品の測定を償却原価と公正価値のいずれかとするものとし、償却原価処理の要件を提示している。これにより、取引の実態と会計処理との関係に変化が生じる可能性がある。

(4) 会計基準のコンバージェンスにおいては、原則主義と細則主義、あるいは、表現の忠実性と会計基準の複雑性の低減といった、会計基準の開発に相反的に作用する可能性のある要因の存在を指摘しうるところである。

(5) 上記の点は、国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会の短期コンバージェンスの1項目である税効果会計において、具体的に観察される可能性がある。すなわち、税効果会計のコンバージェンスは現在進行中であるとともに、コンバージェンスが達成されていない（税効果会計に関する国際財務報告基準が完成していない）にもかかわらず、イギリスとドイツの会計基準設定主体が共同で、税効果会計に係る基準の単純化を図ることが検討されるとのことである。

2. 研究の目的

(1) 日本も国際会計基準審議会の国際財務報告基準とのコンバージェンスを進めてきており、また、そのアドプシオンの検討もなされている。そこで、本研究は、コンバージェンスあるいはアドプシオンの対象となる国際財務報告基準の開発に作用している要因を抽出、検討し、コンバージェンスにおける会計基準の枠組みと、今後の会計基準の開発における要点を明らかにしようとすることを目的としていた。

会計基準のコンバージェンスの中で、我が国も、2009年6月に、企業会計審議会企画調整部会が「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）」を公表し、

国際財務報告基準の適用が現実化するものとなっている。会計基準のコンバージェンスをめぐっては、国際財務報告基準、米国会計基準、日本の会計基準に関する総括的な特徴に関する指摘と、これらの個々の基準間の相違点が、取り上げられることが多いように思われる。

そこで、「中間報告」が公表されたことを鑑みると、コンバージェンスのプロセスに焦点を当て、そこにおいてどのような基準開発の作用因が存在し、それがどのような特徴を有し、どのような作用、影響を及ぼしているのかを明確にするとともに、個別のかつ具体的に観察し、現状を分析することは、現存する基準間の差異に関してのみならず、コンバージェンスにおける会計基準の枠組みに対する知見と、予見におけるインプットを提示できるものと考えられる。

(2) 上記のイギリスとドイツの会計基準設定主体による税効果会計の共同プロジェクトも追跡し、国際財務報告基準の開発とは異なった作用因の存在の有無を調査し、その特徴を明らかにする。ただし、当該共同プロジェクトの結果が研究期間において公表されない可能性があることから、その場合、代替的に、他のコンバージェンス・プロジェクトについて調査を行う。

3. 研究の方法

総合的なコンバージェンスの方向性の検討とともに、個別の基準の開発における暫定的合意、公開草案とこれに対するコメント、そして、完成した基準とその後の動向を考察し、基準の開発に作用している要因を個別かつ具体的に抽出、検討し、今後の会計基準の開発に対する示唆を明らかにするために、本研究は、国際会計基準審議会が公表した基準書、公開草案、討議資料、審議資料、国際会計基準審議会がコンバージェンスを進めている米国財務会計基準審議会が公表した同様の資料、そして、日本の企業会計基準委員会が公表した同様の資料、ならびに関係する図書、論文を分析、考察する方法を採用した。さらに、企業会計基準委員会開催のセミナーに出席し、最新の動向等を把握することも行った。

4. 研究成果

(1) 会計基準の開発の基礎となる概念フレームワークに関する国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会の共同プロジェクトのうち、国際会計基準審議会が2010年9月に公表した『財務報告のための概念フレームワーク2010』について考察を行った。そこでは、『財務報告のための概念フレームワーク2010』が、国際会計基準審議会

の会計基準の開発に対して有する含意を明らかにすることを目的として、まず、『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』における目的適合性と信頼性の意義ならびにその関係を確認した。次いで、『財務報告のための概念フレームワーク2010』の質的特性について、質的特性に関する信頼性から忠実な表現への変更、階層構造および基本的質的特性の適用を考察し、『財務報告のための概念フレームワーク2010』が国際会計基準審議会の会計基準の開発に対して有する含意を抽出した。

『財務報告のための概念フレームワーク2010』は、質的特性に関して、基本的質的特性と補強的質的特性という階層化を行い、目的適合性と忠実な表現を基本的質的特性と位置付け、それらの関係を、従来の目的適合性と信頼性のトレード・オフという関係から、経済現象に関する最も目的適合的な情報を識別し、現象が忠実に表現されているかを評価するという論理的序列の関係としている。

忠実な表現が、目的適合性とトレード・オフという関係ではなく、基本的質的特性という同位への位置付けがなされ、強調されることの含意については、次のような指摘を行うことができる。表現の対象が現実世界の経済現象という観察され得る事実重点が置かれることは、現実世界に存在しない繰延項目の排除に加えて、国際会計基準審議会の会計基準の開発に対しても含意を有していると考えられる。

まず、国際会計基準審議会は、周知のとおり、国際組織であり、特定の国あるいは地域の組織ではないことから、会計基準の開発は、概念フレームワーク・プロジェクトの目的にあるように、必然的に、特定の国あるいは地域に根差した慣習の帰納的集合としてではなく、基礎概念からの演繹となる。そして、財務報告において表現される現象は、経済的資源および債務、ならびにそれらを変動させる取引その他の事象および環境とされているが、これが財務報告においてどのように表現されるべきかについては、経済現象という観察され得る事実に基づくことを意味している。

基本的質的特性の適用において、経済現象の識別を行うことが最初のステップとして位置付けられているように、実体の意図に基づいた取引を分析し、これを表現するというよりも、実体の意図から切り離された現象を表現することを示唆するものと言える。すなわち、会計基準が、現象からの推論に基づいたものとして開発されることをも含意していると言える。

ただし、この段階では、このような会計基準の開発に対する捉え方は、いわば仮説に過

ぎず、多くの会計基準の考察を必要とするものである。また、ここでは、信頼性から忠実な表現への変更により質的特性全体の構造関係の変更がもたらされているとみて、忠実な表現への変更に焦点を当てており、質的特性全体の構造関係の視点は取り上げていない。これらの点を踏まえた考察は、今後の課題とされる。

(2) 概念フレームワークと原則主義に基づく会計基準について整理をしたうえで、近年の国際財務報告基準の開発にみられた「事業モデル」という考え方の検討を通じて、その関係について考察を行った。

原則主義に基づく会計基準の開発を行うならば、有用となる可能性のある経済現象の定義に基づいて、最も目的適合性が高いと判断する規準、あるいは、その測定属性を決定する規準が、核となる原則になると言えよう。ここでは、金融商品の分類・測定、法人所得税（税効果会計）、および、リース会計の基準開発において導入された「事業モデル」という考え方を取り上げている。

金融資産の分類・測定においては、契約上のキャッシュ・フローを回収するために資産を保有することを目的とする事業モデルが有用となる可能性のある経済現象と捉えられ、金融資産の契約上のキャッシュ・フローの特性とともに、金融資産の測定属性を決定する規準とも関連性を有しているものとなっている。また、リースに係る公開草案では、貸手にとってのリースの経済実態を捉える視点として事業モデルという考え方が導入され、これによって捉えられた2つの異なる経済実態に対応した会計処理アプローチが提案されていた。ここから、貸手の会計処理については、事業モデルによって有用となる可能性のある経済現象が識別され、最も目的適合性の高い情報を提供するために2つのアプローチが提案されていたと整理することができよう。

このように、国際財務報告基準第9号における金融資産の分類・測定と、リースに係る公開草案における貸手の会計処理からは、事業モデルが概念フレームワークと原則主義に基づく会計基準とを接合する機能を果たしていたといえるであろう。ただし、国際財務報告基準第9号では、事業モデルは、個々の金融商品ごとに分類を考えるアプローチではなく、より高い全体のレベルで金融資産の分類を判断しなければならない規準として位置付けられている。ここから、国際財務報告基準第9号における事業モデルという考え方は、経営者の意図のもとでの保有目的の裁量的な変更に対する防止策あるいは濫用防止規定として捉えることもできる。

また、法人所得税では、公正価値モデルで

評価されている投資不動産に係る一時差異の解消は、使用ではなく売却を通じて当該差異が解消されるものと推定する規準として、事業モデルという考え方が導入されている。ここから、国際会計基準第12号における導入の意図も国際財務報告基準第9号と同様の趣旨と言え、推定の強度を高めるためのものと捉えることができる。

そして、リースに係る公開草案後の議論において単一の会計モデルが選好される中で、貸手にとってリース契約は金融取引であると識別され、事業モデルという視点は消失してしまったといえる。

このような経緯を踏まえると、事業モデルという考え方は、会計上の分類が測定属性あるいは利益計算に関係している場合に、分類されたカテゴリー間の変更を抑制するものとして導入されたものに過ぎないと言わざるを得ない。

以上より、会計基準のコンバージェンスにおける基準開発の基礎となる概念フレームワークについて、それが有す会計基準開発に対する含意、特に、原則主義に基づく会計基準との関係を明らかにするとともに、具体的な国際財務報告基準の内容および開発過程の検討を通じて、基準開発が、前者にみられる演繹的な関係と後者にみられる整合性のマトリックス構造にあり、揺らぎがみられることを明らかにしている。

ただし、法人所得税（税効果会計）について、イギリスとドイツの会計基準設定主体による共同プロジェクトの内容が明らかになったのが、研究期間の終盤であったので、当該成果に含めることができていない。

また、国際会計基準審議会は、将来の作業の戦略的方向性を関係者に問う「アジェンダ協議2011」を公表し、その中で、今後3年間の活動方針として、「財務報告の開発」と「既存の国際財務報告基準の維持管理」のうち、いずれに重点を置くべきかを問うている。そこで、「アジェンダ協議2011」を踏まえた今後の国際会計基準審議会の基準開発に注目していく必要があると考える。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計2件)

- ① 中島稔哲, 有用な財務情報の質的特性と会計基準の開発, ビジネス&アカウンティングレビュー, 査読無, 第7号, 2011, 63-75頁
- ② 中島稔哲, 概念フレームワークと原則主義に基づく会計基準の関係, ビジネス&アカウンティングレビュー, 査読無, 第9号, 2012, 55-68頁

[その他]

ホームページ等

<http://kgur.kwansei.ac.jp/dspace/handle/10236/7337>

<http://kgur.kwansei.ac.jp/dspace/handle/10236/8899>

6. 研究組織

(1) 研究代表者

中島 稔哲 (NAKAJIMA TOSHIAKI)

関西学院大学・経営戦略研究科・准教授

研究者番号：40313499